

واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية

الدولية للقطاع العام IPSAS

The reality of the Public Accounting System in Algeria And Development Mechanisms in Accordance with the Requirements of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

يوسف السعيد أحمد*

جامعة المدية، الجزائر

youcef.ahmed@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2022/02/20

تاريخ القبول: 2022/05/20

تاريخ النشر: 2022/06/30

ملخص: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية وآليات تطويرها وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ولبلوغ هذا الهدف أَعْتَمَد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث قسّمت الدراسة إلى محورين: المحور الأول الإطار النظري للدراسة، وتضمن المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية، ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، أما الجانب التطبيقي فقد تم من خلال تصميم استبيان يتناسب مع موضوع الدراسة، ومن ثم توزيع الاستبيان على مجتمع الدراسة. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) يبقى رهينة توفر الإرادة السياسية للحكومة الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، معايير المحاسبة الدولية، القطاع العام.

تصنيف JEL : L32 , M41

* المؤلف المرسل

Abstract :

This study aims to know the reality of the public accounting system in Algeria and the mechanisms for developing this system, following the requirements of the international public sector accounting standards (IPSAS). To achieve this goal, the theoretical aspect of the study focuses on the basic concepts of public accounting and the requirements for adopting (IPSAS). While in the practical side, the descriptive-analytical method was followed in this study using a questionnaire commensurate with the subject of the study and distributed to the study population. Findings show that the development of the public accounting system in Algeria following (IPSAS) is related to a real political will.

Keywords: Public Accounting International Accounting Standards; Public Sector.

JEL Classification Codes : L32·M41

مقدمة

تُعد المحاسبة العمومية إحدى فروع المحاسبة المتخصصة في التسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح، وأداة مراقبة وتقييم أداء الوحدات للقطاع العام في تسيير المال العام. وشهدت المحاسبة العمومية في السنوات الأخيرة تطورا، وذلك تماشيا مع التطورات الاقتصادية الراهنة، مما أدى إلى ضرورة وضع معايير محاسبية لتنظيم ممارسة العمل المحاسبي في الإدارات العمومية، تسمى بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

والجزائر في إطار هذه التحولات الاقتصادية أصبحت معنية كغيرها من الدول بتحديث نظام المحاسبة العمومية حتى يتماشى مع خضم هذه التحولات الاقتصادية، وحتى يضمن لها تسييرا فعالا ورشيدا للمداخيل، ويلبي حاجات عدة مستعملين للمعلومات المالية في ظل الحوكمة، ويوفر قوائم مالية ذات جودة تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية لكل الإدارات والهيئات العمومية المختلفة في الدولة.

طرح الإشكالية: من خلال ما تم عرضه سابقا يمكن لنا طرح الإشكالية التالية:

ما هو واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟ وماهي آليات تطويرها؟

وإلى جانب هذه الإشكالية، ومن أجل الإلمام بكافة جوانب الدراسة محل البحث قمنا بطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل البيئة المحاسبية الجزائرية تساعد على تطوير نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟
- هل تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟
- هل يمتلك أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر مؤهلات علمية تمكنهم من مواكبة تطور نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟

فرضيات الدراسة:

H0 : البيئة المحاسبية الجزائرية لا تساعد على تطوير نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

H0 : لا يتماشى تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

H0 : لا يمتلك أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر مؤهلات علمية تمكنهم من مواكبة تطور نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟

أهمية الدراسة : تكمن أهمية الدراسة في تناولها موضوع معاصر من الناحية العلمية، بحيث تم التطرق إلى الإطار النظري للمحاسبة العمومية، وإلى متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أما من الناحية العملية تسعى الدراسة إلى معرفة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، والبحث عن آليات التطوير، من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

منهج الدراسة : اتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي، إضافة إلى دراسة ميدانية، وذلك بتوزيع 55 استبانة على مستوى الولايات، تم استرجاع 50، منها 5 غير صالحة للاستعمال، لمعرفة واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

تقسيمات الدراسة : سنعالج موضوع الدراسة محل البحث في محورين مسبوقين بمقدمة تليهما خاتمة، بحيث تضمن كل محور جانبا من جوانب الدراسة على النحو التالي: المحور الأول: الإطار النظري للدراسة ؛ المحور الثاني: الإطار التطبيقي واختبار فرضيات الدراسة

أولا. المحور الأول: الإطار النظري للدراسة

يتناول هذا المحور عرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية، ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

1. مفاهيم حول المحاسبة العمومية

1.1. تعريف المحاسبة العمومية: توجد العديد من التعاريف الخاصة بالمحاسبة العمومية، نستعرض عددا منها فيما يلي:

تعرف على أنها: "مجموعة دراسة لمجموعة المبادئ والأنشطة والمعايير المتعارف عليها، ودراسة تطبيقية للأساليب التقنية من تجميع وتبويب وتلخيص وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي، بغرض فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات ومصروفات الحكومة، وكذلك بغرض اتخاذ القرارات المناسبة. (أحمرو، 2003، صفحة 35)

كما تعرف المحاسبة العمومية "هي المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل تبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيده في اتخاذ القرار، وتوصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة (إبراهيم السيد، 2002، صفحة 4).

كما يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها "فرع من فروع المحاسبة يشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل وتسجيل وتبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية وصرفها، وإعداد التقارير والقوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة وتظهر نتائجها. (حسام أبو علي، 2016، صفحة 18)

وحسب قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990

في مادته الأولى والثانية يقصد بالمحاسبة العمومية (الحكومية) كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الحسابات والعمليات الخاصة بالدولة، والمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، ومجلس المحاسبة، والميزانيات الملحققة، والميزانيات من الجماعات المحلية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما يبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات. (الجريدة الرسمية، 1990)

ويمكن تعريف المحاسبة العمومية على أنها مجموعة من المبادئ والقواعد التي توضح كيفية تسجيل وتنفيذ العمليات المالية ومراقبة الحسابات والأموال في المؤسسات العمومية ذات طابع إداري.

2.1. الإطار القانوني والتقني للمحاسبة العمومية: تتميز المحاسبة العمومية بضرورة تكيف الإطار

التقني مع متطلبات الإطار القانوني الذي يؤسس لتكريس شرعية تنفيذ المعاملات المالية لمختلف وحدات القطاع العام، حيث يمكن التمييز بينهما على النحو الآتي:

1.2.1 الإطار القانوني للمحاسبة العمومية: هناك علاقة قوية بين التشريعات والمحاسبة

العمومية، حيث تحدد أحكام القوانين والتنظيمات في مختلف الدول القيود التي يتوجب على المحاسبة العمومية التقيد بها، وعلى هذا الأساس فإن أحكام التشريعات المالية لها انعكاسات وتأثير مباشر على أدوات المحاسبة العمومية، وفي حالة ما إذا "كان هناك تعارض بين الأحكام التشريعية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإن الأولوية تكون للتقيد بالأحكام التشريعية على أن ينظر في تعديلها لتنسجم مع المبادئ المحاسبية إن أمكن ذلك". (حسام أبو علي، 2016، صفحة 19)

حيث تُعد القوانين المتعلقة بالمحاسبة العمومية بمثابة مجموعة من الإجراءات والقواعد القانونية والإدارية التي تمكن تنفيذ العمليات المالية لميزانية الشخص العمومي، فهي إذن تمثل المرحلة الإجرائية المتعلقة بتنفيذ قانون المالية فور صدوره في الجريدة الرسمية، حيث تضمن القانون 90-21 اثنين وسبعين (72) مادة مصنفة في أربعة أبواب، خصص الباب الأول لمعالجة الأحكام المتعلقة بالميزانية والعمليات المالية وتنفيذها، في حين تناول الباب الثاني الأعوان المكلفين بالتنفيذ، وعالج الباب الثالث

الأحكام المتعلقة بالرقابة على النفقات المستعملة ورقابة التنفيذ والتسيير، وتضمن الباب الرابع والأخير أحكاما متعلقة بالعقوبات المالية في حق المدنين. (نادية مغني، 2017، صفحة 75)

2.2.1 الإطار التقني للمحاسبة العمومية : نظام المحاسبة العمومية يُعد من أنظمة المحاسبة الخاصة الذي يستعمل مجموعة من الإجراءات والقواعد العملية المقننة والمثبتة في الدفاتر والسجلات بهدف حماية المال العام وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس الصورة الحقيقية لنتائج نشاط وحدات القطاع العام، وفي هذا الإطار تقوم وزارة المالية على رأس الجهاز المركزي المالي للدولة بإصدار التعليمات الضرورية لتشغيل النظام المحاسبي الحكومي وتوجيهه على مستوى كافة وحدات القطاع العام (آسيا قمو، 2018، صفحة 221).

2. نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي في الجزائر:

نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبت النظام الحالي للمحاسبة العمومية قصوره في عدة جوانب نذكر بعضا منها (خضيرة، يونس، 2014، صفحة 8):

1.2. عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة: حيث إن عملية التسجيل المحاسبي في إطار المحاسبة العمومية تتعلق فقط بتحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات (الأساس النقدي) وبذلك تم إهمال عناصر أخرى مهمة كالأموال العقارية والمنقولة، وكذا حقوق الدولة ديون اتجاه الغير، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي، وهذا أدى إلى سوء تسيير عناصر ذمة الدولة.

2.2. طريقة ترقيم حساب الدولة: ترقيم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة، مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، ولاسيما مع التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة.

2.2. صعوبة تركيز وتجميع المعلومات المحاسبية: تجميع وتركيز المعلومات المحاسبية لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة التي تتطلب وجود نظام إعلام آلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية من مختلف مراكز التسجيل، بل إن عملية التركيز لا تتم في الأجال المناسبة، مما يسبب في تأخر حصر المعلومات واتخاذ القرارات.

4.2 تعقيد الوثائق المحاسبية: حيث إن مجمل الوثائق المحاسبية الواجب توافرها في إطار المدونة تتميز بتعقيدها وعدم سهولة استغلالها.

3. مشروع تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

يحتوي مضمون مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على العناصر التالية (شلال زهير، 2014، الصفحات 183-182):

1.3 عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية: يسعى مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة، لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي تعاني من محدودية البيانات التي يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم إعدادها على الأساس النقدي، والتي لا تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة.

وعلى هذا الأساس يُعد قفزة نوعية نحو تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل إنشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي آجال معقولة للمسؤولين، حول مجمل أصول وخصوم الدولة وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخزينة العمومية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوظيفها لأغراض المساءلة وتقييم الأداء، بحيث تستخرج هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء إلى السجلات الإحصائية كما كان معمولاً به في النظام القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة.

2.3 أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر: يهدف مشروع إصلاح

نظام المحاسبة العمومية في الجزائر إلى توفير المعلومات التالية:

- توفير معلومات موثوقة ودقيقة عن مجمل نشاطات الدولة؛
- توفير أدوات فعالة للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان الرشادة ومشروعية العمليات المالية للدولة؛
- تقديم قوائم مالية في آجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلبي حاجيات متخذي القرار؛

إضافة إلى أهداف الرقابة ومتابعة قيد مختلف العمليات المالية للدولة، سيسمح النظام المحاسبي الجديد بتحقيق ما يلي (Projet d'instruction générale sur la comptabilité , 2004,

p. 03)

- معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها؛
- إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية؛

- تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية أداء نشاط الإدارة.

4- عرض مشروع الإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر للفترة (2015-2019) :

يحتوي مضمون مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجديد في الجزائر على المحاور التالية (شتيح، 2020، الصفحات 87-91):

1.4 الاستثمار في الإصلاحات المحاسبية السابقة: لم يهمل التوجه الاستراتيجي الجديد الإصلاحات السابقة في هذا المجال، بل جعل من تقدم بعض نقاط أشغالها ركيزة أساسية يمكن الاستثمار فيها لتنفيذ هذا الإصلاح وتوفير كل الشروط اللازمة لنجاحه، وفيما يلي يمكن تلخيص النقاط التالية:

- التحقق من استمرارية مشروع المعايير المحاسبية الجديدة التي تمت صياغتها في سنة 2014؛
- توفير مخطط حسابات الدولة على أساس الاستحقاق (PCE) الذي يعد مرجعا أساسيا بعد المعايير لتنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق؛
- توفير مخططات كتابية موثقة من خلال التسمية المتعلقة بالحسابات وكيفية العمل بها، بالإضافة إلى مخططات المحاسبة العامة من أجل إعطاء طابع رسمي آخر على كيفية سير الحسابات وتقسيمها إلى مجموعات؛
- الاستفادة من تجربة تطبيق الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)؛
- اتباع نهج اللامركزية في تطبيق المحاسبة على الاستحقاق على مستوى مؤسسات القطاع العام من خلال مراجعة الإطار المحاسبي لها؛
- القيام بالتعاون الديناميكي مع المديرية العامة للضرائب؛
- اتباع سياسة التدريب لبناء القدرات من خلال تكوين الوكلاء والمديرين التنفيذيين.

4-2 التوجهات الجديدة لمشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية :

تحتوي التوجهات الجديدة لمشروع الإصلاح المحاسبي على النقاط التالية: (شاشوة، 2022، صفحة 133). حوسبة العمليات المالية من خلال بناء نظام إحصاءات مالية حكومي جيد يتجاوز هشاشة العمليات اليدوية التي غالبا ما تولد أخطاء، ناهيك عن العبء والتأخير الذي يسببه التعديل الدوري للبيانات المحاسبية والإحصائية.

- تطوير إجراءات الرقابة وتنفيذ النفقات العامة من خلال التركيز على مراجعة عمليات تنفيذ النفقات العامة وتطوير إجراءاتها ومحاولة تبسيطها، بالإضافة إلى توضيح الضوابط الرقابية بين الرقابة المالية والمحاسبية، وتبسيط الإجراءات بين المحاسب العمومي والمراقب المالي... الخ.

حيث حددت المادة 65 من القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية الخطوط العريضة لما ستكون عليه المحاسبة العمومية ابتداء من 01 يناير 2023، حيث تمسك الدولة حسب هذه المادة محاسبة موازناتية تنقسم إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة إيرادات ونفقات الميزانية قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق، والتي تبقى دائما ضرورية لمتابعة التنفيذ الموازناتي للنفقات والإيرادات. كما تمسك محاسبة تحليل التكاليف التي تهدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتزم بها في إطار البرامج، والتي تشكل أيضا أداة فعالة لمراقبة وتقييم الأداء، والمساعدة على اتخاذ القرار، بالإضافة إلى محاسبة عامة لجميع عملياتها، قائمة على أساس الاستحقاق تسمح بربط الأعباء والإيرادات بالسنة المعنية، ومن ثم تسجيل الحقوق والالتزامات بغض النظر عن تاريخ تحصيل الإيرادات أو دفع النفقات. فهو يوفر بذلك رؤية أوضح للوضع المالي للدولة وأدائها، لا سيما الحقوق والالتزامات.

5. متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

إن المحاسبة العمومية الحديثة تطورت بشكل مذهل وأصبحت لديها أبعاد تسييرية بحتة، وتنوعت أدواتها باستخدامها محاسبة التكاليف من الجهة الإدارية وكافة تقنياتها من جهة أخرى، وأصبحت المحاسبة العمومية تستخدم مبدأ القيد المزدوج ضمن ما يعرف بمحاسبة الالتزام، بل وقد أصبح لديها إطار مفاهيمي ومعايير محاسبية دولية تعرف بمعايير محاسبة القطاع العام الدولية "IPSAS" الصادرة عن مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية "IPSASB" (لعلايية و زرقين ، 2016، صفحة 330)

1.5 إصلاح المنظومة القانونية وفق معايير محاسبة قطاع العام الدولية: إن تطبيق معايير

محاسبة القطاع العام الدولية يتطلب المرونة في الإطار القانوني بما يفتح النقاش وإثراء الساحة بالمفاهيم والمبادئ والنظريات، وهذا مما يساهم في تحقيق التحول نحو معايير محاسبة القطاع العام الدولية بشكل مرن وناجح.

2.5 تغيير أساس القياس المحاسبي: نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على الأساس

النقدي، حيث إن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق

الوحدات الحكومية، هذا من جهة، ولا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول والاهتلاكات ومتابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحويل إلى الاستحقاق المحاسبي. (شلال زهير، 2014، صفحة 177).

وتجدر الإشارة إلى أن هذا الأساس يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها، حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل أو الصرف، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة اهتلاكها.

3.5 تخفيف مركزية السلطة: شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، ونتج عن هذا الوضع تميظ نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها.

4.5 تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام: يتوجب على الجهات المعنية (الحكومة، وزارة المالية، وزارة التعليم العالي) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية، المحاسب العمومي، الأمر بالصرف، المراقب المالي، القاضي لدى مجلس المحاسبة، الطلبة الجامعيين، وذلك علميا وعمليا من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير الدولية.

5.5 الدعم والمساندة السياسية من طرف متخذي القرارات: إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة (السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية) لأن تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسبة العمومية يلزم توفير اعتمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية من أجل نجاحه.

6. آليات تطوير نظام المحاسبة العمومية:

تساهم آليات تطوير نظام المحاسبة العمومية في تجديد العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية، وهذا باستخدام المبادئ والنظريات الحديثة التي تسعى إلى تحقيق أهداف المحاسبة العمومية التي تتمثل في تطوير مخرجات القوائم المالية، وتلبية حاجيات مستعملي المعلومات المالية وتقييم الأداء.

1.6 تطبيق نظرية محاسبة الاعتمادات المخصصة: ظهرت هذه النظرية مع تركيز اهتمام المنظمات المهنية للمحاسبة في إصدار المعايير بدءاً من عام 1987، بعد أن كان هذا الاهتمام ينحصر في المحاسبة المالية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية، فقد جاءت لتطوير نظرية الأموال

المتخصصة بالمحاسبة عن تلك المحصنات، من أجل تحقيق الأهداف التي تريد الدولة الوصول إليها وتحقيقها من خلال الأموال الممنوحة. (محمد عادل و أحمد، 2009، صفحة 231)

ويساهم نظام محاسبة الاعتمادات في زيادة الكفاءة والفعالية في الاستخدام الأمثل للموارد على تحقيق الإنجازات التالية (محمد صادق و حامدة رابعة ، 2010، صفحة 65):

- تحقيق أفضل استخدام ممكن لعوامل الإنتاج، ولاسيما بالدول النامية، وذلك عن طريق استخدام الموارد الاقتصادية النادرة والمتاحة استخداما يضمن الإسراع في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية؛

- مساعدة المسؤولين عن التخطيط من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة والمناسبة لعملية التخطيط الاقتصادي، وقياس تكاليف الأعباء الاجتماعية، ولاسيما فيما يخص تنفيذ برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية؛

وبذلك فإن نجاح منهج نظام المحاسبة يتطلب إجراء مسح شامل لمصادر البيانات المتاحة التي تتناسب مع أوعية ومصادر مختلفة، والوقوف على الأنشطة المرتبطة بتلك البيانات وإدماجها في وحدات متجانسة الخصائص.

2.6 التوجه نحو استخدام أساس الاستحقاق: إن أساس الاستحقاق ينظر إلى كل سنة مالية نظرة مستقلة عن السنوات المالية الأخرى، وبذلك تحمل السنة المالية بكل المصروفات الخاصة بها سواء دفعت أم لم تدفع، وكذلك الموارد الخاصة بها سواء حصلت أو لم تحصل، وتكمن أهمية تطبيق الاستحقاق في قياس المعاملات في الوحدات الحكومية، من خلال الأهداف التي تسعى على هذا الأساس في توفيرها، وهذا وفق العناصر التالية (حسن فليح ، 2011، صفحة 28):

- إيجاد منهج محاسبي يعطي صورة شاملة لتنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية والمساعدة في التوصل إلى تكلفة أداء هذه البرامج والأنشطة.

- تسهيل إيجاد علاقات كمية وقيمة بين التكلفة والإنجازات المقابلة لها، مما يساعد على رقابة التكلفة وخفضها من جهة، وزيادة حجم الإنجاز وتخصيص الموارد المحدودة وتحديد الأولويات في ضوء تشعب النشاط الحكومي وتشابك وتعدد مخرجاته ورفع مستواه من جهة أخرى.

- توفير معلومات عن أرصدة الأصول الثابتة واحتساب اهتلاكها بما يمكن من معرفة تكلفة الخدمة والمواد وتسعيرها، ولاسيما في الوحدات ذات الطابع التجاري بما يمكن من مراقبة وتتبع استخدام هذه الأصول والتخطيط لاستبدالها.
- توفير معلومات عن تخصيص التكاليف المشتركة وتوزيعها حسب أسس توزيع معينة ومعلومات عن أرصدة المخزون السلعي، بما يمكن من مراقبته وتتبع استخدامه في الفترات المختلفة.
- المساعدة في إجراء المقارنات بين مختلف المعلومات المحاسبية في مختلف الفترات، بما يرشد قرارات الوحدات الحكومية، ويسهم في وضع تقديرات الموازنة للسنوات القادمة.

3.6 التوجه نحو تطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات الإدارية: يمكن تحديد أهداف محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية بما يأتي (زهرة عليوي ومحمد عادل، 2014، صفحة 233):

- تحديد تكلفة القيام بالنشاط، مما يمكن من الحصول على أحسن النتائج في ضوء الاعتمادات المالية المخصصة، والتوصل إلى إيجاد تكلفة معيارية لوحدة الخدمة أو الإنتاج، والإفادة منها في تقويم النتائج الفعلية وتشجيع أوجه الكفاية.
- توفير وسائل السيطرة والرقابة على ملكية الأصول الثابتة واقتصاديات استعمالها، ولاسيما أن ارتفاع مستوى الاستثمار الحكومي في الدول النامية في المشاريع ذات الطابع الاقتصادي أدى إلى أهمية النظر إلى محاسبة الأصول الثابتة وربطها بمحاسبة التكاليف على نطاق الوحدة المحاسبية.
- زيادة فاعلية تقييم البرامج الحكومية والرقابة عليها عن طريق استخدام نظام محاسبة المسؤولية ضمن نظام محاسبة التكاليف الشامل لرقابة أنشطة المشروع وتبويب التكاليف عند مستوى إلى تكاليف خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة للرقابة.

7- شروط نجاح تطبيق عصنة نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير:

إن نجاح تطبيق مشروع عصنة نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يمكن أن يعتمد على مجموعة من الشروط، والتي يمكن توضيحها في النقاط التالية: (السعيدي، 2016، الصفحات 290-293)

- رغبة الدولة في المساءلة والمحاسبة في تسيير المال العام بكل إفصاح وشفافية من أجل المساءلة والمحاسبة، من خلال متابعة ومرافقة المشروع من بدايته إلى غاية تنفيذه وتطبيقه، وهذا ما يعطي قوة أكبر للمشروع.
- الدعم السياسي للمشروع من قبل الأطراف الفاعلة على الساحة السياسية، يتوقف على مدى توفر مشروع العصرية على تحقيق أهداف وتوجهات هذه الأطراف، وبذلك فنجاح المشروع يتطلب مشاركة هذه الفئات في إعداد ومتابعة ومراقبة تنفيذ المشروع.
- ضرورة وجود هيئة مستقلة لمتابعة تنفيذ المشروع هدفها الإشراف على متابعة ومرافقة المشروع حتى يكون لديها القدرة على التحكم والتنسيق والفعالية مع مختلف الوزارات للمشاركة في عملية تطبيق المشروع بكل جدية.
- ضرورة حوكمة القطاع العام من خلال وجود إطار تشريعي وقانوني فعال، بالإضافة إلى الإطار الرقابي الذي يسهر على تنفيذ ومرافقة عمل المشروع.
- العمل على وضع نظام محاسبي يتوافق مع المعايير الدولية، ومواكبة هذه التغيرات من خلال صياغة قانون يُعد كمرجع لنظام المحاسبة العمومية يبنى على أساس المعايير الدولية.
- استخدام محاسبة المسؤولية يساهم في تحقيق الأهداف الخاصة بكل وحدة حكومية، مما يسمح بتحسين الأداء والمساهمة في نجاح تطبيق المشروع.
- ضرورة الانتهاء من تقييم ممتلكات الدولة: من خلال متابعة ومراقبة عملية الجرد بكل صرامة وجدية، وهذا بالتنسيق بين الهيئات المعنية بالجرد والوحدات الحكومية للانتهاء الفوري من عملية الجرد العام.
- العمل على تفعيل رقابة وشفافية صندوق ضبط الإيرادات وفق المعايير الدولية يسمح للجهات المعنية باتخاذ قرارات وفق معلومات واضحة وشفافة.

ثانيا. المحور الثاني: الإطار التطبيقي واختبار فرضيات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم إعداد استبانة موجهة للمحاسبين العموميين والمراقبين الماليين لعينة من المؤسسات العمومية.

1. مجتمع وعينة الدراسة

1.1 مجتمع الدراسة : يتمثل مجتمع الدراسة في الأطراف التالية : المحاسب العمومي، المراقب المالي، مساعد المحاسب العمومي، إطار مالي، ... بكل من الولايات التالية (الأغواط، البويرة، المدية، غرداية)، والجدول التالي يوضح عدد الاستثمارات الموزعة في كل ولاية:

الجدول رقم (01) : مجتمع الدراسة

المجموع	ولاية غرداية	ولاية المدية	ولاية البويرة	ولاية الأغواط	الولايات
55	10	15	15	15	الاستثمارات الموزعة

المصدر : من إعداد الباحث

2.1 عينة الدراسة : لقد تم توزيع (55) استمارة قصد الحصول على أعلى نسبة تمثيل ممكنة، ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول (02): عينة الدراسة

البيان	الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات المسترجعة	الاستثمارات غير مسترجعة	الاستثمارات الملغاة	الاستثمارات الصالحة للدراسة
التكرار	55	50	5	5	45
النسبة %	100%	90.9%	9.10%	9.10%	81.8%

المصدر: من إعداد الباحث

الملاحظ من خلال الجدول السابق أن عدد الاستثمارات الموزعة بلغ (55) استمارة، والتي تم تحصيل منها 50 من أفراد العينة، و16 استمارة فُقدت نتيجة الإهمال، والملاحظ أن نسبة الاستثمارات الصالحة للتحليل تمثل 81.8% من إجمالي الاستثمارات الموزعة، وهي نسبة جيدة للتحليل.

2. الخصائص السيكومترية

1.2 الثبات : للتأكد من ثبات الاستبيان تم الاعتماد على معامل الفا كرونباخ، حيث كلما اقترب من الواحد وكان مرتفعا، فإن هذا يُعد مؤشرا جيدا على ثبات الاستبيان، ومن ثم صلاحيته وملاءمة الأداة لأغراض الدراسة، والجدول رقم 03 يبين اختبار الثبات للمتغيرات.

الجدول رقم(03): اختبار الثبات للمتغيرات

المحور	عدد العبارات	معامل الثبات α كرونباخ
المؤهلات العلمية لأعوان المحاسبة العمومية	08	0.919
البيئة المحاسبية في الجزائر ومدى ملاءمتها مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	09	0.979
تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	07	0.927
معامل الثبات الإجمالي	24	0.978

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (03) أن معاملات ثبات متغيرات الدراسة تراوحت ما بين 0.919 و 0.979، بينما بلغ معامل الاستبانة ككل (0.978)، وهي أعلى من الحد الأدنى المقبول (60%)، وهذا يدل على ثبات أداة الدراسة، وقد أكد (Malhotra, 2010) أن شرط ثبات أداة الدراسة يتحقق إذا كان معامل الثبات ألفا كرونباخ أكبر أو يساوي 0.60، ويمكن القول إن أداة الدراسة تتميز بالثبات وتخضع لدرجة اعتمادية عالية. كما يمكن اختبار الصدق مرة أخرى للتأكد من صدق الاستبيان باستخدام جذر معامل ألفا كرونباخ، وبذلك فقيمة معامل الصدق تكون محصورة بين الصفر والواحد، وكلما اقتربت من الواحد يكون الاستبيان يمتاز بالصدق. وفي هذه الحالة جذر ألفا كرونباخ يساوي 0.988 وهو يقترب من الواحد، لذا يمكن القول إن الاستبيان يمتاز بالصدق. ومنه نستنتج أن أداة الدراسة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها، وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

2.2 صدق الاتساق الداخلي : يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من

فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه الفقرة . قاعدة: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (Sig. or P-value) أقل من أو تساوي مستوى المعنوية 0.01، 0.05 فإنه يوجد ارتباط معنوي.

صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول: التأهيل العلمي والعملي لأعوان المحاسبة العمومية

الجدول رقم (04): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

النتيجة	Sig	معامل الارتباط	الأسئلة (العبارات)	الرقم
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.980	المورد البشري في المؤسسات العمومية مؤهل بالعدد الكافي للتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	01
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.967	التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة العمومية كافٍ للتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	02
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.928	التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يتطلب التأهيل العلمي والعملية لمختلف أعوان المحاسبة العمومية	03
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.931	يتطلب تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مرافقة من مختصين	04
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.968	يتملك أعوان المحاسبة العمومية الخبرات اللازمة والمعرفة التقنية الكافية بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	05
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.943	يتملك أعوان المحاسبة المهارات المتنوعة في مجال المحاسبة الدولية في القطاع العام	06
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.955	يتصف المحاسب العمومي بتأهيله العلمي ولديه خبرة مهنية تمكنه من استخدام معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	07
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.920	يعمل المحاسبون في المؤسسات العمومية وفق معايير المحاسبة الدولية وقواعد التدقيق الدولية، ويرتكزون على قاعدة تكنولوجيا المعلومات.	08

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمحور الكلي، حيث قيمة r تتراوح بين (0.928 و 0.980)، كما أن قيمة (sig) مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة 0.05 و 0.01 ومنه فقرات المحور الأول صادقة ومتسقة داخليا.

صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني: البيئة المحاسبية في الجزائر ومدى ملاءمتها مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الجدول رقم (05): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

النتيجة	Sig	معامل الارتباط	الأسئلة (العبارات)	الرقم
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.934	نظام المحاسبة العمومية الحالي يتطلب بيئة اقتصادية ومالية ملائمة ليستجيب لمتطلبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام.	09
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.919	مساعدى الدولة فى ترشيد نفقات المؤسسات العمومية تحتاج آليات تسيير فعالة والتي بدورها تحتاج جهودا تنظيمية ومالية هامة.	10
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.950	إدخال إصلاحات جوهرية على نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية يتطلب فهم واستيعاب أهميتها من طرف الدولة.	11
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.932	اختلاف الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة يجد من التطبيق السليم لمعايير القطاع العام	12
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.969	التشريعات القانونية والضريبية فى الجزائر تلائم التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية فى القطاع العام	13
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.929	تعد إجراءات المحاسبة العمومية معقدة مما لا يسمح بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فى الجزائر	14
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.912	تستطيع البيئة المحاسبية فى الجزائر الانسجام مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	15
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.935	يوفر نظام المحاسبة العمومية الحالي معلومات مالية كافية تلبى متطلبات معايير المحاسبة الدولية فى القطاع العام.	16
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.909	تتوفر فى البيئة المحاسبية الجزائرية إطارا يمكنها تفعيل معايير المحاسبة الدولية فى القطاع العام.	17

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من خلال الجدول السابق نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمحور الكلي، حيث قيمة r تتراوح بين (0.909 و 0.962)، كما أن قيمة (sig) مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة 0.05 و 0.01 ومنه فقرات المحور الثاني صادقة ومتسقة داخليا.

صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث: تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الجدول رقم (06): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

النتيجة	Sig	معامل الارتباط	الأسئلة (العبارات)	الرقم
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.967	تحتاج المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تشريع جديد يتماشى ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام	18
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.934	يُعد مشروع إصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية نحو تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر	19
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.888	يعزز تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال تخصيص أفضل للموارد	20
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.948	يؤدي التوجه نحو استخدام أساس الاستحقاق إلى المساعدة في إجراء المقارنات بين مختلف المعلومات المحاسبية في مختلف الفترات بما يرشد قرارات المؤسسات العمومية	21
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.936	تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساعد في الحد من الفساد المالي والإداري	22
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.877	يضمن تحديث نظام المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات كافة المستخدمين.	23
الارتباط دال إحصائيا	0.000	0.921	تحديث نظام المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعزز شفافية المعاملات وإعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام.	24

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمحور الكلي، حيث قيمة r تتراوح بين (0.877 و 0.967)، كما أن قيمة (sig) مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة 0.05 و 0.01 ومنه فقرات المحور الثالث صادقة ومتسقة داخليا.

3. تحليل الخصائص الوصفية لعينة الدراسة:

الجدول رقم (07): وصف أفراد عينة الدراسة

المتغيرات	الفئة	التكرارات	النسبة %
الجنس	ذكر	32	71.11
	أنثى	13	28.88
المستوى العلمي	لليسانس	20	44.4
	ماستر	15	33.3
	دكتوراه	02	4.4
	أخرى	08	17.88
المستوى الوظيفي	رئيس مصلحة	3	6.7
	محاسب عمومي	25	55.6
	مراقب مالي	7	15.6
	مساعد محاسب	7	15.6
	إطار مالي	3	6.7
	أخرى	0	00
الخبرة	أقل من 5 سنوات	15	33.3
	ما بين 5-10 سنوات	25	55.6
	أكثر من 15 سنة	5	11.1

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (07) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي أن أغلب أفراد العينة جامعيون حيث بلغ عددهم (37) فردا وهو ما يعادل نسبة 82.12% وهي نسبة جيدة، وهذا يدل على قدرة أفراد العينة على تفهم أسئلة الاستبانة والإجابة عنها، وهذا ما يعطي كذلك أهمية للبحث من حيث النتائج المتحصل عليها، أما بالنسبة للوظيفة فأغلب أفراد العينة هم محاسبون عموميون، وأعاون المحاسبين حيث بلغ عددهم (32) فردا بنسبة 71.1% وهذا ما يخدم هدف الدراسة، كما يلاحظ من خلال الجدول أن 55.6% من المستجوبين يملكون خبرة بين 5 و 10 سنوات، وهذا ما يعزز الثقة بإجابات العينة، ويدل ذلك أن غالبية العينة هم فئات عمرية من الشباب، بما يخدم هدف الدراسة وهو القدرة على فهم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

4. اختبار الفرضيات

قبل اختبار فرضيات الدراسة يجب التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك عن طريق اختبار كولمرغروف - سمرتوف .

تتمثل اعتدالية التوزيع في اتباع البيانات التوزيع الطبيعي، للقيام بهذا الاختبار تم استعمال اختبار كولمرغروف - سمرتوف والذي يعد من الاختبارات المعلمية للتوزيع الطبيعي.

والجدول التالي يوضح النتائج التي أسفر عنها هذا الاختبار

الجدول (08): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

اسم المتغير	عدد الفقرات	العينة	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة (sig)
الاستمارة ككل	24	45	0.081	0.200

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج spss25.

اعتمادا على الجدول السابق، والذي يبين نتائج الاختبار (sAMPL k-s) للتوزيع الطبيعي أن نتيجة الاختبار للاستمارة ككل تقدر بـ (0.200) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا يشير إلى أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وبذلك يمكن استخدام الاختبارات المعلمية لاختبار فرضيات الدراسة.

ومن أجل اختبار فرضيات هذا البحث تم الاعتماد على الانحدار الخطي البسيط، كما هو موضح في الجداول الآتية:

1.4 الفرضية الأولى:

- H_0 : البيئة المحاسبية الجزائرية لا تساعد على تطوير نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- H_1 : البيئة المحاسبية الجزائرية تساعد على تطوير نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الجدول رقم (10): نتائج اختبار T test لاختبار الفرضية الثانية

القرار	القيمة الاحتمالية (sig- t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	درجة المعنوية المعتمدة
رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة	0.000	2.001	27.04	44	0.05

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج spss25.

نلاحظ من الجدول السابق t المسحوبة تساوي 27.04 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.001 عند درجة حرية تساوي 44، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 ، ومما سبق نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 القائلة : البيئة المحاسبية الجزائرية تساعد على تطوير نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

2.4 الفرضية الثانية:

- H_0 : لا يتماشى تحديث نظام محاسبة العمومية في الجزائر مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
- H_1 : يتماشى تحديث نظام محاسبة العمومية في الجزائر مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الجدول رقم (11): نتائج اختبار T test لاختبار الفرضية الثالثة

القرار	القيمة الاحتمالية (sig- t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	درجة المعنوية المعتمدة
رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة	0.000	2.001	29.93	44	0.05

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج spss25.

نلاحظ من الجدول السابق t المسحوبة تساوي 29.93 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.001 عند درجة حرية تساوي 44، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي

أقل من 0.05 ، ومما سبق نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 القائلة : لا يتماشى تحديث نظام محاسبة العمومية في الجزائر مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .

3.4 الفرضية الثالثة:

- H_0 : لا يمتلك أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر مؤهلات علمية تمكنهم من مواكبة تطور نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- H_1 : يمتلك أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر مؤهلات علمية تمكنهم من مواكبة تطور نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الجدول رقم (09): نتائج اختبار **T test** لاختبار الفرضية الأولى

القرار	القيمة الاحتمالية (sig- t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	درجة المعنوية المعتمدة
رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة	0.000	2.001	20.55	44	0.05

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج spss25.

نلاحظ من الجدول السابق t المسحوبة تساوي 20.55 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.001 عند درجة حرية تساوي 44، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، ومما سبق نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 القائلة: يمتلك أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر مؤهلات علمية تمكنهم من مواكبة تطور نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

خاتمة:

اعتماد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على نظام محاسبي تقليدي بسيط في تسجيل العمليات المالية للدولة، هذا باستخدام حسابات تركز على عمليات الخزينة وتتجاهل تقييم الذمة المالية للدولة والحقوق المثبتة، وهذا نظرا لاستخدامها الأساس النقدي الذي يعتمد على إثبات العمليات عند تاريخ حصول التدفق النقدي وليس على أساس حدوثها.

النتائج:

- ✓ نظام المحاسبة العمومية الحالي يتطلب بيئة اقتصادية ومالية ملائمة ليستجيب لمتطلبات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- ✓ يرى أفراد عينة الدراسة أن تحديث نظام محاسبة العمومية في الجزائر يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
- ✓ يرى أفراد عينة الدراسة أن البيئة المحاسبية الجزائرية تتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
- ✓ يرى أفراد عينة الدراسة أن التأهيل العلمي والعملية الحالي في الجزائر يتوافق إلى حد ما مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- ✓ يسمح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) بتوفير معلومات مهمة وعلى أساس قابل للمقارنة لأغراض التحليل، ومن أجل رسم سياسات مالية رشيدة؛
- ✓ تطبيق محاسبة تحليل التكاليف حسب المادة 65 من القانون 18-15 السالف الذكر جاء في سياق إصلاح نظام المحاسبة العمومية، والتي تهدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتزم بها في إطار تنفيذ البرامج، وتقييم الأداء وفق مؤشرات يتم تحديدها.
- ✓ توفر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على معلومات دقيقة لأغراض الرقابة بكل أنواعها، ولاسيما فيما يتعلق بالحقوق المثبتة للدولة والممتلكات؛
- ✓ تعمل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تعزيز الإفصاح بشكل كامل عن الموارد المتاحة، الإيرادات الكلية وإجمالي الأصول.
- ✓ العمل على إيجاد بدائل للحد من تأثير الظروف الاقتصادية في الجزائر على تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- ✓ يرى أفراد عينة الدراسة وجود معوقات تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر على الرغم من أن البيئة المحاسبية الجزائرية تتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- ✓ يبقى تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) رهينة توفر الإرادة السياسية للحكومة الجزائرية.

اقتراحات:

- ✓ القيام بعمليات تحسيسية على مستوى الإدارات والهيئات العمومية من أجل التعريف بمزايا تبنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومكافحة ثقافة رفض التغيير؛

- ✓ تطوير البرامج التكوينية التي تتماشى ومتطلبات العصرنة، وتوسع هذه البرامج (الأميرين بالصرف، المحاسبين العموميين، الخزينة العمومية، الخزينة المركزية، العون المركزي لتركيز الحسابات، الهيئات الإدارية... الخ)، أي كل من يمكن له المساهمة في نجاح المشروع.
- ✓ ضرورة تفعيل نظام الجرد العام لممتلكات الدولة على المستوى الوطني حتى يمكن التقييد المحاسبي لهذه الممتلكات في حسابات الدولة التي تنص عليها المعايير.

قائمة المراجع

1. أحمد يوسف السعدي. (2016). نظام المحاسبة العمومية ومدى ملاءمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS - دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدية. الجزائر .
2. أكرم شتيح. (2020). أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأداء المالي الحكومي - دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة يحي فارس المدية. الجزائر .
3. عبد الحكيم شاشوة. (2022). أهمية تطبيق معايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS في الجزائر بين التوجهات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة يحي فارس المدية. الجزائر .
4. نعيمة فهيم . (2011). نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير ورقابة الجماعات المحلية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البلديّة.
5. محمد عادل إليامي، أحمد السقا. (2009). المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية. القاهرة، مصر، المكتبة العصرية.
6. محمد صادق حامد ربابعة. (2011)، نموذج مقترح لقياس أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي الأردني طبقاً للمعايير الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، عمان، الأردن. جامعة عمان العربية.
7. عبد السميع رويبة. (دون تاريخ) . واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2008، مداخلة ضمن ملتقى الدولي بورقلة، حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر. الجزائر .
8. شلال زهير . (2014). آفاق إصلاح نظام محاسبة العمومية في الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية. أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة بومرداس. الجزائر .
9. زهرة عليوي العامري، محمد عادل محمد الخرزجي . (2014) . استخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي. مجلة كلية التراث الجامعة، العدد العشرون، جامعة المستنصرية، العراق .
10. خضيرة خطيبي . (2014) . بيونس مونة، نظام محاسبة العمومي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول : دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات.
11. حسن فليح قطيش . (2011) . تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، المجلة الأردنية في إدارة أعمال، المجلد السابع، العدد الثاني، الأردن.

12. حسام أبو علي الجحاوي. (2004). الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، عمان: دار الحامد.
13. الجريدة الرسمية، (1990) "قانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية"، المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق لـ 15-08-1990-المادة 1 والمادة 2.
14. إسماعيل حسين أمرو. (2003). المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة. عمان ، الأردن ، دار المسيرة.
15. ابراهيم السيد المليحي. (2002). المحاسبة في الوحدات الحكومية، مصر. الإسكندرية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية.
16. آسية قمو. (2018). دور ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام -دراسة استثنائية حالة الجزائر- . أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر .
17. مالك لعلايبي ، و عبود زرقين . (2016). متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية: العدد 15، جامعة المسيلة، الجزائر.
18. نادية مغني. (2017). دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ipsas. أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 03

19. Projet d'instruction générale sur la comptabilité de l'Etat(2004) (règle d'fonctionnement des comptes du plan comptable de l'Etat de la classe 1 à 4), Direction Générale de la Comptabilité Publique, décembre